



SPORTİF FAALİYETLERİN ve SPORCU GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Fatih ÇINAR^(*)

1 - GİRİŞ

Ülkemizde sportif faaliyetlerle uğraşan kurumlar dernek şeklinde örgütlenmişlerdir. Vergi uygulamalarında spor kulüpleri ayrı bir başlık altında ele alınmamış, derneklere uygulanan genel hükümlere göre değerlendirilmiştir.

Çalışmamızda gündemi oluşturan yeni gelir vergisi hazırlık sürecine katkı sağlamak amacıyla dernek statüsündeki spor kulüplerinin ve sporcuların vergi mevzuatındaki durumları ele alınacak; tanınan istisna, muafiyet ve diğer kolaylıklar irdelenecektir. Spor faaliyetlerine yapılan sponsorluk ve reklam harcamalarının giderleştirilmesi incelenecektir. Bununla birlikte hakem, antrenör ve teknik direktörlere uygulanan ücret rejimine ilişkin vergilendirme kıstasları belirtilecektir.

Ayrıca ülkemizde spora yönelik uygulanan vergi mevzuatı ile diğer ülkeler arasında bir kıyaslama yapılacak ve sonuç kısmında genel bir değerlendirme yapılmaya çalışılacaktır.

Çalışmada genelde dünyada da hâkim spor olan futbol üzerinde örneklendirmeye gidilmiş olup, yapılan açıklamalar tüm spor dallarını kapsamaktadır.

2- SPORTİF FAALİYETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Bu bölümde spor faaliyetleri ile uğraşan derneklerin, sporcuların ve spor adamlarının(hakem, teknik direktör, antrenör, vd.) Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu karşısındaki durumları değerlendirilecektir.

^(*) Vergi Müfettişi

2.1- Vergi Usul Kanununa Göre

Spor kulüplerine ait iktisadi işletmeler, kurumlar vergisinden muaf faaliyetleri dışındaki ticari faaliyetleri ile katma değer vergisine tabi teslim ve hizmetlerinden dolayı diğer mükellefler gibi mükellefiyet tesis ettirme, işe başlama bildirimde bulunma, defter tutmak ve tasdik ettirmek, belge düzenine uymak, beyanname vermek gibi Vergi Usul Kanununda (VUK)¹ düzenlenen mükellefiyetlerini yerine getirmek zorundadırlar.²

2.2- Kurumlar Vergisi Kanununa Göre

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK)³ 4/1-j maddesi uyarınca; 638 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Spor Genel Müdürlüğü olarak adı değiştirilen Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü⁴ ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler kurumlar vergisinden muaftır.

Kulüplerin maç bileti satışı, kombine bilet gelirleri, loca satış gelirleri ve yayın hakkından elde ettikleri gelir, forma reklamları ve saha reklam gelirleri kurumlar vergisine tabi bulunmamaktadır. Bu gelirlere ilişkin kurumlar vergisi ödenmeyeceğine dair KVK 4/j maddesi ve 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde⁵ düzenleme yapılmış durumdadır.⁶

Buna göre;

- Yayın hakkı gelirleri,
- Saha reklam gelirleri,
- Forma reklamları,
- Maç bileti satışları,
- Kombine bilet gelirleri,
- Loca satış gelirleri,
- Bonservis gelirleri

nedeniyle kulüpler kurumlar vergisi ödememektedirler. Bununla birlikte spor kulüpleri, veraset ve intikal vergisinden de muaf tutulmuşlardır.⁷ Dernek statüsünde olan futbol kulüplerinin; maç gelirleri, yayın hakkı ve şans oyunları gelirleri, forma ve diğer reklam gelirleri, bonservis gelirleri gibi gelirleri, vergiye tabi değildir. Bu durum anonim şirket şeklinde faaliyet gösteren spor kulüpleri içinde geçerlidir. Bunların dışında ayrı bir şirket kurup, iktisadi faaliyetlerde bulunan spor kulüpleri ise (örneğin forma satmaları), iktisadi faaliyette bulunan şirketleri yönünden kurumlar vergisi muhatabı ve mükellefi olmaktadır. Sporculara yapılan ödemelerden kesilen ya da kesilmesi gereken vergilerin ödenmesi bakımından da spor kulüpleri “vergi sorumlusu” sıfatıyla verginin muhatabı konumundadırlar.⁸

¹ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

² YILMAZ Ayhan, “Spor Kulüplerinin Vergilendirilmesi”, **Vergi Raporu**, Mart 2009, S.114

³ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁴ 08.06.2011 tarih ve 27958 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁵ 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁶ KIZILOĞLU Şükrü, “Futbol Kulüplerinin Sinema Salonu Kadar Değeri Yok mu?”, **Hürriyet**, 20.01.2011

⁷ KIZILOĞLU Şükrü, “Türkiye Futbol Kulüpleri İçin Vergi Cenneti”, **Hürriyet**, 19.06.2010

⁸ KIZILOĞLU Şükrü, “Transferler Kulüpler ve Vergiler”, **Hürriyet**, 20.06.2009

2.3- Gelir Vergisi Kanununa Göre

Spor kulüpleri tarafından sporculara yapılan ödemelerin ücret olarak nitelendirilmesinin dayanağı Gelir Vergisi Kanununun (GVK)⁹ 2. maddesinde yer alan gelirin unsurlarından ücrete karşılık gelmesi nedeniyledir. Buradan hareketle artan oranlı vergi tarifesi uygulanması gerekirken; 2003 yılında tek oranlı %15 vergi uygulaması kabul edilmiştir. Bununla birlikte 5766 sayılı Kanun'la¹⁰ 2008'den itibaren tek oranlı vergilemeden de vazgeçilerek yapılan sporun lig usulüne tabi olup olmamasına göre değişen oranlarla ifade edilen yeni tarife uygulanmaya başlamıştır.¹¹

Spor kulüplerinin, sporculara yaptıkları ödemeler %5 -15 arasında stopaja tabi tutulmaktadır. Sporcuların ise beyanname verme, vergi ödeme vb. gibi vergisel yükümlülükleri bulunmamaktadır.¹²

Gelir Vergisi Kanununa (GVK) göre, ücretler %15'den %35'e kadar vergilendirilmesine rağmen sporculara yapılan ödemelerden ise örneğin futbol için;

En üst ligdekiler (Spor Toto Süper lig) için %15,

En üst altı ligdekiler (PTT 1. lig) için %10,

Diğer ligdekiler için %5 oranında gelir vergisi kesilmektedir. Milli maçlar nedeniyle, futbolculara yapılan ödemelerden ise %5 gelir vergisi kesilmektedir. Bu uygulama GVK'da yapılan düzenleme ile 31 Aralık 2017 tarihine kadar uzatılmıştır (GVK Geçici Md.72). Transfer görüşmelerinde, sporcular %5'lik vergiyi ödememek için net ücret talep etmektedirler. Bu durumda, ödenmesi gereken gelir vergisini de spor kulüpleri yüklenmiş olmaktadır.¹³

2.4- Katma Değer Vergisi Kanununa Göre

Konu ile ilgili olarak 55 Sıra No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde¹⁴;

"...3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/3-g maddesine göre, profesyonel futbol şubelerinin katma değer vergisi kapsamına giren teslim ve hizmetleri aşağıda sayılmıştır:

- Maç hâsılatları,
- Spor Toto-Loto ve Lotogol isim hakkı gelirleri,
- Spor malzemesi ve hediyelik eşya satışı,
- Yayın hakkı gelirleri,
- Reklam gelirleri,
- Diğer gelirler.

Ticari nitelikten ziyade faaliyetin zorunlu bir unsuru olarak yapılan futbolcu transferleri ile kiralama karşılığı kulüplerce elde edilen bedeller Katma Değer Vergisi Kanununun (KDVK) 1/3-g maddesi kapsamında sayılamayacağından verginin konusuna girmemektedir..." açıklamasına yer verilmiştir.

Bu düzenlemeye göre spor kulüplerinin maç bileti satışı, kombine bilet gelirleri, loca satış gelirleri ve yayın hakkından elde ettikleri gelirler, forma reklamları ve saha reklam gelirleri KDV kapsamında yer almaktadır.

⁹ 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁰ 06.06.2008 tarih ve 26898 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹¹ Budak Tamer, "Anayasal Vergileme İlkeleri: Sporcu Ücretlerinin Vergilendirilmesi" **Vergi Dünyası**, Haziran 2010, S. 346

¹² KIZILOĞLU Şükrü, "Futbol Kulüplerinin Sinema Salonu Kadar Değeri Yok mu?", **Hürriyet**, 20.01.2011

¹³ KIZILOĞLU Şükrü, "Transfer Başlamadı Ama Milyonlar Havada Uçuşuyor?", **Hürriyet**, 28.05.2011

¹⁴ 30.05.1996 tarih ve 22651 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Vergi Mevzuatında tanınan birçok kolaylığa rağmen spor kulüplerinin vergi mükellefiyetlerine ilişkin görevlerine yerine getirmekten kaçınmaları veya yerine getirmemeleri Gelir İdaresini bu konuda tedbir almaya yönlendirmiştir. Bu bağlamda, 117 Sıra No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin¹⁵ “3.2.9. Spor Kulüplerinin Yayın, Reklâm ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri” başlıklı bölümünde; şirketleşenler dâhil profesyonel spor kulüplerince elde edilen

- Sponsorluk yoluyla veya reklâm almak (reklam alanları ve panolarının kiralanması dâhil) suretiyle reklâm gelirleri,

- Spor müsabakalarının veya kulüple ilgili faaliyetlerin yayınlanması suretiyle yayın geliri,

- Toplumsal şans oyunları ve diğer faaliyetlerde kulüp isminin kullanılmasına izin verilmesinden dolayı isim hakkı gelirlerine konu işlemleri nedeniyle hesaplanan KDV'nin 9/10'u işlemin muhatapları (reklâm hizmeti alanlar, yayın faaliyetini gerçekleştirenler, isim hakkını kullananlar vb.) olanlar yani;

a) KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhil değildir.)

b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,

- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,

- Döner sermayeli kuruluşlar,

- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,

- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,

- Bankalar,

- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),

- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,

- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dâhil bütün borsalar,

- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,

- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler, tarafından tevkifata tabi tutulacaktır.

Bu açıklamalar doğrultusunda işlemin yukarıda sayılan muhatapları tarafından %18'in 9/10'u kadar yani %16,2 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Bu durum medyada çok değişik yorumlanmış ve borç problemi olan spor kulüplerinin daha fazla sorun yaşamasına yol açacağı iddiası dillendirilmiştir.¹⁶

3- SPORCU GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Sporcu ücretlerine ilişkin en son düzenleme 5766 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 72. madde¹⁷ ile yapılmıştır. Söz konusu madde aşağıdaki gibidir:

“31.12.2017 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılır.

¹⁵ 14.04.2012 tarih ve 28264 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁶ <http://spor.milliyet.com.tr/kuluplere-kdv-soku/spor/spordetay/17.04.2012/1529212/default.htm>, erişim: 21.04.2012; <http://www.haberler.com/kuluplere-buyuk-darbe-3543856-haberi/>, erişim:21.04.2012

¹⁷ 06.06.2008 tarih ve 26898 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

a) Lig usulüne tabi spor dallarında;

1) En üst ligdekiler için %15,

2) En üst altı ligdekiler için %10,

3) Diğer liglerdeki için %5,

b) Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden %5.

(2) Bu ödemeler üzerinden 94. madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dâhil edilmez.”

Söz konusu düzenlemeden de görüleceği üzere Spor Toto Süper Ligi’ndeki spor kulüplerindeki sporculara yapılacak ücret ve ücret sayılan ödemelerden %15, PTT 1. Ligi’nde ve Spor Toto 2. Ligi’ndeki spor kulüplerindeki sporculara yapılacak ücret ve ücret sayılan ödemelerden %10, Spor Toto 3. Ligi’ndeki spor kulüplerindeki sporculara yapılacak ücret ve ücret sayılan ödemelerden %5 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.¹⁸ Yine lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılacak ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılacak ödemelerden de %5 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Yeni düzenleme 31.12.2017 tarihine kadar yürürlükte olacaktır.

Konu ile ilgi olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 267 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği yayımlanmıştır.¹⁹ Söz konusu Tebliğ’de de belirtildiği üzere geçici 72. madde kapsamındaki sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden yapılacak tevkifat nihai vergileme niteliğinde olduğundan ayrıca Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesi kapsamında tevkifat yapılmayacak ve ücret geliri elde edenler yani sporcular tarafından bu gelirleri için yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirleri için beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dâhil edilmeyecektir.

Aynı zamanda sporcu ücretleri, nakit olarak ödenebildiği gibi ayın olarak da ödenebilmektedir.²⁰

Sporcu ücretlerine ilişkin ödemelerin nakit dışında örneğin gayrimenkul veya taşıt ve benzeri ayın şekilde yapılması halinde, Gelir Vergisi Kanunu’nun 63. maddesinin son fıkrası uyarınca ücretin safi tutarı;

- Verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre,

- Konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler ise, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre tespit edilmek suretiyle değerlendirilecek ve bu ödeme tutarları toplamı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.²¹

GVK’nın geçici 64. maddesine göre sporcuların aldıkları transfer ücreti, gelir vergisinden istisna olup, bu ücretler üzerinden yalnızca %15 stopaj yapılmaktadır.

Bu nedenle, sporcular elde ettikleri gelirin tutarı ne olursa olsun, bu gelirlerini beyan etmemekte de ve gelir vergisi de ödememektedirler.²²

¹⁸ KIZILOĞLU Şükrü, “Transfer Başlamadı Ama Milyonlar Havada Uçuşuyor?”, Hürriyet, 28.05.2011

¹⁹ 24.06.2008 tarih ve 26917 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

²⁰ BOZTAŞ Hakan, “Sporcu Ücretlerine İlişkin Yeni Vergisel Düzenleme” Yaklaşım, Ağustos 2008, S.188

²¹ BOZTAŞ Hakan, “Sporcu Ücretlerine İlişkin Yeni Vergisel Düzenleme” Yaklaşım, Ağustos 2008, S.188

²² KIZILOĞLU Şükrü, “GS ve FB’li Futbolcular Niçin Rekortmen Değil?”, Hürriyet, 22.04.2006

GVK'nın 29. maddesinin 1. fıkrası ile ülke bakımından faydalı olan işleri ve faaliyetleri teşvik amacıyla verilen ikramiye ve mükâfatlar, gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.

Buna göre; milli takım sporcularına, uluslararası başarıları nedeniyle verilen prim ve ödüller, gelir vergisine tabi olmayacaktır. Ancak, milli sporculara uluslararası müsabakalara katılma karşılığında yapılan ödemeler, yüzde 5 stopaja tabi tutulacaktır.

4- HAKEMLERİN, TEKNİK DİREKTÖRLERİN ve ANTRENÖRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Gelir Vergisi Kanunu madde 29/4'e göre spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretlerin gelir vergisinden istisna olduğu belirtilmiş olup konu ile ilgili Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen görüşte de;²³ "Her türlü spor yarışmalarını yöneten hakemlere yapılan ödemeler, 'ücret' olarak kabul edilmekle birlikte, gelir vergisinden istisna edildiğinden, vergi kesintisine tabi tutulmaması gerekir" diyerek hakemlerin ücret gelirlerinden vergi kesintisi yapılamayacağına açıklık getirilmiştir.²⁴

Antrenörlere ve teknik direktörlere yapılan ücret ödemelerinde vergi oranı, lig ayrımı olmaksızın genel gelir vergisi dilimleri olan %15-35 arasında değişerek uygulanmaktadır.²⁵ Bu uygulamanın böyle devam etmesindeki en önemli etken dönemin Milli Takımlar Teknik Direktörünün yaptığı açıklamalar²⁶ sonucunda, sporculara yapılan vergisel düzenlemelerden sayıları 11.863'ü bulan²⁷ teknik adamlar kapsam dışı bırakılmıştır.

Büyük kulüplerde, teknik direktörlere yapılan yüksek tutarlı ödemelerde futbolculara tanınan ayrıcalık teknik adamlara tanınmamaktadır. Yapılan ödemeler, %35 oranında gelir vergisine tabi olmakta bundan dolayı da net ücret üzerinden anlaşma yapmışlarsa, %35 vergiyi kulüpler üstlenmektedirler. Antrenörlerin vergi mevzuatı açısından değerlendirilmesi de teknik direktörler ile aynılık oluşturmaktadır.²⁸

5- SPONSORLUK

Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği'nde²⁹;

"Sponsorluk: Bu Yönetmelik kapsamındaki alanlara gerçek veya tüzel kişilerce, dolaylı olarak ticari fayda sağlamak ya da sosyal sorumluluklarını yerine getirmek amacıyla iletişim olanakları karşılığında ayni ve/veya nakdi destekte bulunulmasını,

Sponsor: Gençlik ve spor tesisleri ile organizasyonlarına, federasyonlara, gençlik ve spor kulüplerine, sporculara; ayni ve/veya nakdi desteklerle sponsorluk yapan gerçek ve tüzel kişileri ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır.

Verilen ödüllerin, Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği ile belirlenen usul ve esaslara göre, sponsorluk harcaması kapsamında yapılması durumunda;

²³ Tarih: 28.02.2012 ve Sayı: GİB.4.41.15.01-GVK-2011/11-53

²⁴ KIZILOĞLU Şükrü, "Futbol Hakemlerine Çok Özel Vergi Avantajı", Hürriyet, 21.04.2012

²⁵ KIZILOĞLU Şükrü, "Cennetdeki ve Cehennemdeki Futbolcular", Hürriyet, 12.06.2010

²⁶ http://www.internethaber.com/news_detail.php?id=141465, erişim: 21.04.2012; <http://haber.rotahaber.com/vekiller-fatih-terime-kazik-atti/34478>, erişim: 21.04.2012

²⁷ KIZILOĞLU Şükrü, "Futbol Hakemlerine Çok Özel Vergi Avantajı", Hürriyet, 21.04.2012

²⁸ KIZILOĞLU Şükrü, "Transferler Kulüpler ve Vergiler", Hürriyet, 20.06.2009

²⁹ 16.06.2004 tarih ve 25494 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

- Amatör spor dalları için tamamı,

- Profesyonel spor dalları için % 50'si, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile bildirilen gelirden indirebilmekte, kurumlar vergisi yönünden de gider yazılabilmektedir (GVK Md.89/8, KVK Md.10/1-b).

Harcamanın, nakit olarak değil aynı olarak yapılması durumunda, mal veya hakkın maliyet bedeli ya da mukayyet (kayıtlı) değeri, indirim ya da gider konusu yapılabilmektedir.

Yönetmeliğin 8. maddesine göre sponsorlukta, sponsorluk alan ile sponsorlar arasında sözleşme yapılması zorunlu tutulmuştur. Yapılmadığı takdirde, %50 veya % 100'lük indirim yapılamayacağı gibi gider yazma imkânı da bulunmamaktadır.

Sponsorluk harcaması dışında yapılan harcamaların, yarısının ya da tamamının indirimi söz konusu olmamakta, genel hükümlere tabi tutulmaktadır.

Sponsorluğun türü ve hangi harcamaların sponsorluk harcaması olarak değerlendirileceğine ilişkin düzenlemelere 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliği'nde³⁰ yer verilmiştir. Genel Tebliğin "10.3. Sponsorluk harcamaları ile bağış ve yardımlar" bölümünde sponsorluk harcamalarının kurumlar vergisi matrahından indirilebilmesi için yapılması gereken işlemler açıklanmıştır.³¹ Buna göre;

5.1- Sponsorluk Harcamalarının Niteliği

Sponsorluk harcamaları, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar olup ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan reklam harcamalarından farklılık arz etmektedir. Sponsorluk aynı veya nakdi şekilde yapılabilmektedir. Nakdi sponsorlukta; banka dekontu veya makbuzda paranın "sponsorluk amacıyla" yatırıldığına dair bir ifadeye yer verilmesi şarttır. Aynı sponsorluk ise mal veya hizmet teslimi ve bağış şeklinde olmaktadır. Buna göre mal veya hizmet teslimi şeklindeki aynı sponsorlukta;

- Fatura düzenlenmesi
- Faturada, teslimin sponsorluk amaçlı olduğu
- Teslimi yapılan değerlerin cinsi, nevi ve miktarına ait bilgilerin yer alması
- Faturanın hizmeti alanlar adına düzenlenmiş olması

Faturanın arka yüzünün de hizmeti alan kişilere veya kanuni temsilcilerine imzalatılmış olması gerekir.

Bağış şeklindeki aynı sponsorlukta ise; Alındı makbuzunun düzenlenmesi ve düzenlenecek bu makbuzda, bağışlanan kıymetlerin değerlerinin, cinsinin, miktarlarının, adedinin vb. hususların yer alması gerekir.³²

5.2- Sponsorluk Harcamalarının Kapsamı

Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla,

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedeli,
- Sporcuların iâşe, seyahat ve ikamet giderleri,

³⁰ 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³¹ DEĞER Nuri, "Sponsorluk Faaliyetinin Kurumlar ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu" Yaklaşım, Haziran 2010, S.210

³² DEĞER Nuri, "Sponsorluk Faaliyetinin Kurumlar ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu" Yaklaşım, Haziran 2010, S.210

- Spor malzemesi bedeli,
- Spor Genel Müdürlüğü'nün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan ayni ve nakdi harcamalar,
- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,
- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde ayni ve nakdi ödemeler gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir.³³

Spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcaması olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.³⁴

5.3- Sponsorluk Harcamalarının Reklam Harcamalarından Farkı

Sponsorluk faaliyetinin yanında reklam ve tanıtım amacını da içeren işlemler nedeniyle yapılan harcamaların, sözleşmede belirtilmek ve emsiline uygun olmak şartıyla, reklam ve sponsorluk harcamaları olarak ayrılabilir. Örneğin, bir kurumun, bir kulübe bonservis bedelini karşılayarak transfer ettiği bir sporcu aynı zamanda şirketin veya ürünlerinin tanıtımına yönelik reklamlarda kullanılması halinde, reklam faaliyetine ilişkin harcamalar, bonservis bedelinden sözleşmede belirtilmek ve emsallerine uygun olmak şartıyla ayrılır ve reklam gideri olarak dikkate alınabilir.³⁵

5.4- Sponsor Olmanın Yöntemi

Sponsorluk uygulamasına ilişkin usul ve esaslar, Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği'nde düzenlenmiştir. Buna göre, gerçek ve tüzel kişiler, federasyonlara, gençlik ve spor kulüplerine veya sporculara, spor tesisleri ve faaliyetlerine ilişkin olarak anılan Yönetmelikte belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde sponsor olabilmektedirler.³⁶

6- YABANCI ÜLKELER İLE TÜRKİYE'DE SPORİF FAALİYETLERİN ve SPORCULARIN VERGİLENDİRİLMESİNİN KIYASLANMASI

Avrupa Birliği'nde sportif faaliyetlerin ve sporcuların vergilendirilmesine ilişkin olarak Birliğin Katma Değer Vergisine (KDV) ilişkin mevcut kurallarına, kısaca "KDV Direktifi" olarak adlandırılan 2006/112/EC sayılı Konsey Direktifi'nde yer verilmektedir. 28 Kasım 2006 tarihinde kabul edilen ve 1 Ocak 2007 tarihinde yürürlüğe giren Direktifin³⁷ 132. maddesine göre, kamu yararı gözetilen bazı faaliyetler KDV'den muaf tutulmaktadır. Bu faaliyetler arasında,

- Spor veya beden eğitimi alanında görevli kişilere yönelik olarak, kar amacı gütmeyen tüzel kişiler tarafından sağlanan spor ve beden eğitimiyle yakın ilgili bazı hizmetler,

³³ KIZILOĞLU Şükrü, "Türkiye Futbol Kulüpleri İçin Vergi Cenneti", Hürriyet, 19.06.2010

³⁴ DEĞER Nuri, "Sponsorluk Faaliyetinin Kurumlar ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu" Yaklaşım, Haziran 2010, S.210

³⁵ DEĞER Nuri, "Sponsorluk Faaliyetinin Kurumlar ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu" Yaklaşım, Haziran 2010, S.210

³⁶ DEĞER Nuri, "Sponsorluk Faaliyetinin Kurumlar ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu" Yaklaşım, Haziran 2010, S.210

³⁷ <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:EN:PDF>, erişim:12.04.2012

- Getirilen muafiyetin piyasada rekabetin bozulmasına yol açmaması kaydıyla, faaliyetleri yukarıda belirtilen hüküm kapsamında muaf tutulan tüzel kişilerin (yalnızca kendi amaçlarına hizmet eden fon sağlayıcı etkinliklerle bağlantılı olarak) mal ve hizmet sunumları yer almaktadır.

Söz konusu Direktifin 98. maddesine göre ise, genel KDV oranının en az % 15 olması gerekirken üye ülkeler sportif etkinliklerin ücretlendirilmesine ve spor tesislerinden yararlanılmasına ilişkin olarak indirimli KDV oranlarının uygulanmasında % 5'ten az olmamak üzere bir veya iki indirimli vergi oranı uygulayabilmektedirler.

Üye ülkelerde sportif etkinliklerin ücretlendirilmesinde farklı KDV oranlarının uygulanmasına ilişkin olarak, belli bir sportif etkinlik için (ör. Dünya Kupası, Olimpiyat Oyunları vs.) üye ülkelerin KDV ödemekten kaçınmalarına zemin hazırlanması güncel bir sorundur. Ayrıca, ülke vergi oranlarının birbirinden farklı olması, kulüplerin ve oyuncuların vergilendirilmesini çeşitli şekillerde (ör. spor kulüplerinde farklı işçilik maliyetlerinin ortaya çıkması, üye ülkelerdeki spor kulüpleri arasında dengesizliklerin oluşması vb.) etkilemektedir.³⁸

OECD tarafından düzenlenen Gelir ve Sermayeye ilişkin Model Vergi Konvansiyonu'nun (OECD Model Tax Convention on Income and Capital) 17. maddesine göre³⁹ ikamet ettikleri ülke dışındaki bir ülkede görev yapan bir sporcunun geliri, faaliyetin gerçekleştiği ülkenin kuralları doğrultusunda vergilendirilmektedir. Ancak bu durumda da sporcunun birçok ülkede faaliyet göstermesi söz konusu olduğunda fazladan ödenen vergi tutarının sporcuya geri ödenmesi konusunda uygulamaya ilişkin sorunlar yaşanabilmektedir.

Bu konu ile ilgili olarak Avrupa Adalet Divanı'nın uluslararası sanatçıların ve sporcuların vergilendirilmesine ilişkin olarak C-234/01 sayılı Arnoud Gerritse v. Finanzamt Neukölln-Nord Davası kararı açıklayıcı olacaktır.⁴⁰

Almanya'daki yabancı sanatçıların ve sporcuların etkinlikleri öncesindeki (sanatçılar için prodüksiyon veya temsiller; sporcular için ise müsabakalar) harcamalarının indirimine tabi tutulmaması ve Almanya'da ikamet eden ve etmeyen sanatçı ve sporcuların gelirlerinden farklı oranlarda (Almanya'da ikamet etmeyenlerden daha fazla vergi alınması) vergi kesintisi yapılması Roma Antlaşması'nın 49. ve 50. maddelerini ihlal etmektedir.

Genel gelir vergisi oranlarından daha yüksek olmaması koşuluyla Roma Antlaşması'nda yabancı sanatçı ve sporcuların sabit oranda %25 vergilendirilmesine olanak sağlanmaktadır. Bu karar, geçmişte Almanya'da ve diğer ülkelerde oldukça fazla vergi ödemiş yabancı sanatçı ve sporcuların normal gelir vergisi iadesinden yararlanmaları yolunu açmıştır. Bu karara uygun olarak Alman vergi sisteminde gerekli değişiklikler yapılmıştır.⁴¹

İlgili dava kararı doğrultusunda Belçika vergi sisteminde de değişiklik yapılmıştır.⁴² Söz konusu ayrımcılığa iki yönlü bir çözüm getirilmiştir. Bir yandan Belçika'ya gelen yabancı sporcuların %18'lik sabit vergi oranına tabii olma zorunluluğunda esnekliğe gidilirken, diğer bir yandan Belçika'da ikamet

³⁸ http://www.abmaliye.gov.tr/sites/default/files/1_9_MB_ABDID_BULTEN_0309.pdf, erişim:10.04.2012

³⁹ <http://www.oecd.org/dataoecd/50/49/35363840.pdf>, erişim:12.04.2012

⁴⁰ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62001J0234:EN:HTML>, erişim:14.04.2012

⁴¹ <http://www.sportsandtaxation.com>, erişim:14.04.2012

⁴² <http://www.sportsandtaxation.com>, erişim:14.04.2012

eden sporcuların ve daha uzun süredir Belçika'da bulunan yabancı sporcuların işverenlerinin Belçika Vergi İdaresine ödemeleri gereken stopaj vergisinde %80 oranında indirimle gidilmiştir. Buna ek olarak 18 yaş altı sporculara %16,5, 18 yaş üstü olan sporcuların dolaylı spor gelirlerinin % 3 oranında vergilendirildiği; teknik direktör ve antrenörlerin gelirlerinin ise %33 oranında vergilendirildiği yeni bir vergi sistemi getirilmiştir.

Özellikle futbolcuların ödediği vergi yönüyle diğer ülkelere göz attığımızda, Türkiye sporcular için "vergi cenneti" olmaktadır.⁴³

Diğer ülkelerden sporcuların vergilendirilmesine örnek vermek gerekirse; Japonya ve İngiltere'de %50, Almanya'da %45, İtalya ve İspanya'da %43, Portekiz'de %42, Fransa'da %40, Amerika'da %35, Belçika'da % 33, Hollanda'da %30 oranlarında sporcu gelirleri vergilendirilmektedir.⁴⁴ Ülkemizde ise bu oran %5-15 arasında değişmektedir.⁴⁵

Ancak bu durum hem milli sporcu olup hem de yurt dışındaki takım veya kulüplerde oynayan sporcular için geçerliliğini korumamaktadır. Örnek vermek gerekirse; Amerika Birleşik Devletlerinde basketbol oynayan bir Türk basketbolcu, ABD'de bulunduğu için vergi kanunları açısından, ABD'de tam mükellef durumundadır. Yani; ilgili basketbolcu, Türkiye'de elde ettiği, vergiden müstesna tutulan gelirlerini de ABD'de beyan etmek zorunda ve beyan ettiği gelirleri üzerinden de %35 gelir vergisi ödemek zorundadır. Görüldüğü üzere, Türkiye'deki sporcular elde ettikleri yüksek tutarlı ödül ve benzeri gelirleri için hiç vergi ödemezken, bahsettiğimiz basketbolcu %35 vergi ödemek durumundadır. Kanada'da da bu gelirler vergiye tabi tutulmamaktadır.⁴⁶

7- GETİRİLEN DİĞER KANUNİ KOLAYLIKLAR

6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun⁴⁷ ile spor kulüplerine ödemedikleri yükümlülükleri için çok ciddi avantajlar sağlanmış ve diğer hiçbir mükellefe gösterilmeyen bir tolerans ile vergi borçları 84 ay taksitlendirilmiştir.⁴⁸ Gelir İdaresi Başkanlığınca (GİB) yapılan açıklamalarda vergi borcu olan 436 spor kulübünden 91'i 6111 sayılı Kanundan yararlanmıştı. 150.000.000 TL'si vergi aslı olmak üzere 275.000.000 TL borç yapılandırılmıştır. Ödenmesi gereken tutar ise 135.000.000 TL olarak belirlenmiştir.⁴⁹ Bundan önce ise 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun⁵⁰ spor kulüplerinin birikmiş vergi ve sigorta primi borçlarına da çok özel bir kolaylık ortaya koyacak şekilde yayımlanmıştır.⁵¹ Borcu olan futbol takımlarının birikmiş vergi ve sigorta primi

⁴³ KIZILOT Şükrü, "Futbol Kulüplerinin Sinema Salonu Kadar Değeri Yok mu?", **Hürriyet**

⁴⁴ <http://www.sportsandtaxation.com>, erişim:14.04.2012

⁴⁵ KIZILOT Şükrü, "Transfer Başlamadı Ama Milyonlar Havada Uçuşuyor?", **Hürriyet**, 28.05.2011

⁴⁶ KIZILOT Şükrü, "12 Dev Adam ve Hidayet'in Şanssızlığı", **Hürriyet**, 19.09.2010

⁴⁷ 25.02.2011 tarih ve 27857 sayılı 1. Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁴⁸ KIZILOT Şükrü, "Trabzonspor Onuncu Fenerbahçe Onbirinci", **Hürriyet**, 02.04.2011

⁴⁹ http://www.gazeteport.com.tr/haber/37440/futbol_kulupleri_de_maliye_ile_baristi, erişim:14.04.2012; <http://emeklilikgundemi.com/yazi/1152/vergi-borcu-olan-spor-kuluplerinden-vergi-affi-basvurulari-.html>, erişim:14.04.2012

⁵⁰ 06.06.2008 tarih ve 26898 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁵¹ KIZILOT Şükrü, "Türkiye Futbol Kulüpleri İçin Vergi Cenneti", **Hürriyet**, 19.06.2010

borçları 10 yıl süre ile dondurularak teminata da gerek olmadan 120 ayda, yıllık %4 faiz ile ödeme fırsatı tanınmıştır.⁵²

8- SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Ülkemizde özellikle gençlerin yetişmesi ve toplumun genel yapısının korunması açısından spora ve sporculara ilişkin olarak ilgili mevzuatlarda kolaylıklar sağlanmıştır. Bu durum spor kulüplerini ve sporcuları kapsayan vergisel teşviklerin sağlanmasını da kaçınılmaz kılmıştır.

Ancak çalışmamızda da değindiğimiz gibi profesyonel olarak gelir elde eden sporcular ve spor kulüpleri vergisel avantajlardan çok fazla yararlanmakta, ama yasal yükümlülüklerini yerine getirme konusunda ise büyük bir direnç göstermektedirler.

Diğer ülkelerle mukayese edildiğinde sportif faaliyetlere ve sporculara uygulanan vergi oranları ülkemizde çok düşüktür. Buna rağmen verginin tahsili ise sağlanamamaktadır. Bundan başka ticari faaliyetini sürdüren, yasal yükümlülüklerini yerine getirmekte zorlanan ama bu isteği olan mükellefler ise yukarıda açıklanan ve benzeri kolaylıklardan yararlandırılmadıkları için Devletlerine küskün bir hale gelebilmektedirler. Buna ek olarak spor gibi desteklenmesi gereken kültürel, sanatsal, bilimsel ve teknik çalışmalar bile bu kapsama dâhil edilmemektedirler.

Sonuç olarak gündemdeki yerini koruyan yeni gelir vergisi yazım çalışmalarında muafiyet, istisna, indirim vb. düzenlemelerin yeniden ele alınacağı ve sınırlamalara gidileceği göz önünde tutulduğunda; sağlanan muafiyet, istisna, indirim ve diğer vergi teşvikleri adaletli bir şekilde uygulanmalıdır.

Sportif faaliyetlerden tahsilinde güçlük çekilen vergi gelirleri için, spor kulüpleri ve sporcuların denetiminin cari dönemlere yönelik olacak şekilde ve ödemeye yönlendirici bir biçimde gerçekleştirilmesi sağlanmalıdır.

Avrupa Birliğine adaylığın gereklilikleri, uluslararası vergilendirme kriterleri ile uluslararası yargı kararları ve ülkemiz adli ve idari yargı kararları dikkate alınarak vergi hukukunun genelinde olduğu gibi özel olarak sportif faaliyetler ile sporcu gelirlerinin vergilendirilmesinin yeniden düzenlenmesi noktasında sadece Katma Değer Vergisi boyutlu değil diğer ilgili mevzuatı da kapsayıcı değişiklikler uygulamaya dökülmelidir.

Avrupa Birliğine uyum süreci kapsamında ve yapılacak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile milli sporcuların milli aktivitelerden elde ettikleri gelirlerinin diğer ülkelerde de vergilendirilmesi önlenmeli bu sayede milli aktivitelere yurt dışında bulunan sporcuların katılımının artırılması da sağlanmalıdır. Bununla birlikte kendi Devletimiz tarafından, milli başarılar sonucu Devlet Hazinesinden verilen hediye ve ücretlerin diğer ülke hazinelerine gitmesi de önlenmiş olacaktır.

⁵² KIZILOT Şükrü, "Futbol Takımı mı Kuralım?", **Hürriyet**, 30.10.2008